



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N, vom 6. Mai 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 12. April 2013 betreffend Haftung gemäß § 9 in Verbindung mit § 80 BAO entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Haftung auf folgende Abgaben im Gesamtbetrag von 74.776,65 € eingeschränkt:

Abgabenart	Fälligkeitstag	Betrag in €
Normverbrauchsabgabe 01/2008	17.03.2008	1.571,61
Umsatzsteuer 04/2008	16.06.2008	6.868,24
Lohnsteuer 05/2008	16.06.2008	423,96
Dienstgeberbeitrag 05/2008	16.06.2008	267,70
Zuschlag zum DB 05/2008	16.06.2008	24,39
Säumniszuschlag A 2008	19.06.2008	193,98
Säumniszuschlag A 2008	19.06.2008	126,44
Verspätungszuschlag 02/2008	23.06.2008	307,70
Umsatzsteuer 05/2008	15.07.2008	21.762,97
Lohnsteuer 06/2008	15.07.2008	570,89
Dienstgeberbeitrag 06/2008	15.07.2008	535,40
Zuschlag zum DB 06/2008	15.07.2008	48,78
Säumniszuschlag A 2008	16.07.2008	123,08
Säumniszuschlag B 2008	16.07.2008	59,59
Pfändungsgebühr 2008	16.07.2008	13,44
Barauslagenersatz 2008	16.07.2008	0,55
Umsatzsteuer 06/2008	18.08.2008	31.672,74

Lohnsteuer 07/2008	18.08.2008	431,52
Dienstgeberbeitrag 07/2008	18.08.2008	267,70
Zuschlag zum DB 07/2008	18.08.2008	24,39
Körperschaftsteuer 07-09/2008	18.08.2008	437,00
Verspätungszuschlag 04/2008	21.08.2008	343,58
Pfändungsgebühr 2008	29.08.2008	373,34
Barauslagenersatz 2008	29.08.2008	0,55
Umsatzsteuer 07/2008	15.09.2008	3.436,82
Lohnsteuer 08/2008	15.09.2008	431,52
Dienstgeberbeitrag 08/2008	15.09.2008	267,70
Zuschlag zum DB 08/2008	15.09.2008	24,39
Säumniszuschlag A 2008	19.09.2008	137,43
Verspätungszuschlag 05/2008	25.09.2008	1.088,15
Umsatzsteuer 08/2008	15.10.2008	509,41
Lohnsteuer 09/2008	15.10.2008	431,52
Dienstgeberbeitrag 09/2008	15.10.2008	267,70
Zuschlag zum DB 09/2008	15.10.2008	24,39
Säumniszuschlag A 2008	16.10.2008	435,26
Säumniszuschlag A 2008	16.10.2008	645,56
Säumniszuschlag B 2008	16.10.2008	52,80
Körperschaftsteuer 10-12/2008	17.11.2008	437,00
Säumniszuschlag A 2008	17.11.2008	68,74
Säumniszuschlag B 2008	17.11.2008	68,72

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war ab der Errichtung der S.GmbH im Jahr 1991 deren alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer.

Mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 2. Dezember 2008 wurde über das Vermögen der GmbH das Konkursverfahren eröffnet und die Gesellschaft in Folge des Konkurses aufgelöst.

Das Insolvenzverfahren wurde nach der Verwertung des Vermögens mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 17. März 2010 gemäß § 139 IO aufgehoben und die Firma gemäß § 40 FBG im Firmenbuch gelöscht.

Mit dem Haftungsbescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 12. April 2013 wurde der Bw. als Haftungspflichtiger für aushaftende Abgaben der S.GmbH in der Höhe von 76.384,32 € in Anspruch genommen. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, die angeführten Abgaben seien an den Fälligkeitstagen nicht entrichtet worden, weshalb von einer schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen des Bw. auszugehen sei. Bei der Haftung nach § 9 Abs. 1 BAO handle es sich um eine Ausfallhaftung; die Abgaben seien durch die Löschung der Gesellschaft uneinbringlich.

Der Geschäftsführer hafte auch dann für nicht entrichtete Abgaben der Gesellschaft, wenn die vorhandenen Mittel nicht ausreichten, es sei denn, er weise nach, dass er die Mittel anteilig für die Begleichung aller Verbindlichkeiten verwendet habe, die Abgabenschuldigkeiten daher im Verhältnis nicht schlechter behandelt habe als andere Verbindlichkeiten. Werde eine Abgabe nicht entrichtet, weil der Vertretene im Abgabefälligkeitszeitpunkt überhaupt keine Mittel zur Verfügung gehabt habe, sei dem Vertreter eine haftungsbegründende Pflichtverletzung nicht vorwerfbar. Auch in diesem Fall habe nicht die Behörde das Ausreichen der Mittel zur Abgabenentrichtung, sondern der Geschäftsführer das Fehlen entsprechender Mittel zu beweisen.

Hinsichtlich der Lohnsteuer ergebe sich die schuldhafte Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten aus der Nichtbeachtung der Kürzungspflicht gemäß §§ 79 Abs. 1 bzw. 78 Abs. 3 EStG 1988. Demzufolge seien auszubezahlende Löhne entsprechend zu kürzen, wenn die vorhandenen Mittel für die Entrichtung der Löhne und die darauf entfallenden Lohnabgaben nicht ausreichen.

Hinsichtlich der verbliebenen uneinbringlichen Abgabengückstände der primärschuldnerischen Gesellschaft in der Höhe von 116.142,87 € sei eine Einschränkung der Haftungssumme auf den haftungsrelevanten Zeitraum des Bw. erfolgt.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Die Geltendmachung der Haftung stelle die letzte Möglichkeit zur Durchsetzung des Abgabenanspruches dar, wobei die Vermeidung eines endgültigen Abgabenausfalles ein wesentliches Ermessenskriterium darstelle.

In der gegen den Haftungsbescheid eingebrachten Berufung vom 6. Mai 2013 führte der Bw. aus, dass eine Haftung des Bw. für die im Haftungsbescheid angeführten Abgabenverbindlichkeiten nicht gegeben sei.

Den Geschäftsführer treffe eine Haftung für den eingetretenen Schaden, wenn er gegen Gebote oder Verbote der Rechtsordnung verstößt oder seine Obliegenheiten und Pflichten verletzt. Er müsse subjektiv die Rechtswidrigkeit seines Verhaltens erkennen können und zumindest fahrlässig gehandelt haben. Da im gegenständlichen Fall eine vorsätzliche

Handlung ernsthaft von niemandem angenommen werden könne, sei nur die Fahrlässigkeit als Haftungsgrundlage heranzuziehen, wobei dem Bw. nachgewiesen werden müsse, dass er die ihm zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen habe, welche gleichzeitig die Ursache dafür sein müsse, dass die Abgabenschuld entstanden sei.

Dem Grundsatz der Beweislastumkehr folgend sei darauf hinzuweisen, dass die im Haftungsbescheid geforderten Abgabenverbindlichkeiten ab April 2008 entstanden seien, wobei deren Fälligkeit erst im Juni 2008 eingetreten sei. Zu diesem Zeitpunkt seien seitens der Gesellschaft Bemühungen vorgenommen worden, die drohende Insolvenz abzuwenden. Es seien von Seiten des Bw. Maßnahmen gesetzt worden, die Gläubigerinteressen zu erfüllen. In all diese Maßnahmen sei der Bw. eingebunden gewesen und habe er sich nach besten Kräften eingesetzt diese Maßnahmen in die Realität umzusetzen, welches letztlich misslungen sei und zur Konkurseröffnung geführt habe.

Der Bw. habe im guten Glauben gehandelt und sei davon ausgegangen, dass jene Maßnahmen, soweit sie unumgänglich seien, von der Buchhaltung erfüllt werden und habe er sich angesichts der massiven Probleme betreffend die Erhaltung und Weiterführung der GmbH um jene Erledigungen, die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde liegen, nicht sorgen können.

Es werde Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend gemacht, da seitens der Abgabenbehörde in keiner Weise auf die Haftungssituation des Bw. in materiell-rechtlichem Sinn eingegangen worden sei. Es sei lediglich formal auf die §§ 9 und 80 ff BAO hingewiesen worden, ohne auszuführen, worin die Fahrlässigkeit, allenfalls auch der Vorsatz, des Bw. gelegen sei. Der reine unbegründete Hinweis auf eine Haftung reiche für einen Haftungsbescheid nicht aus, wiewohl eine Umkehr der Beweislast bestehe und der Bw. gezwungen sei, darzutun, dass ihn an der Nichteinhaltung der Abgabenschuld kein Verschulden treffe.

Dies bedeute, dass für die ausreichende Begründung des Haftungsbescheides zumindest behauptet werden müsse, dass den Bw. an der Herbeiführung der Zahlungsunfähigkeit und somit an der Nichtentrichtung der Abgabenverbindlichkeiten durch die GmbH ein Verschulden, wenn auch nur in Form von leichter Fahrlässigkeit, treffe.

Es sei im Haftungsbescheid auch nicht darauf eingegangen worden, dass die Zahlungsunfähigkeit der GmbH auf den beachtlichen Ausfall von Verbindlichkeiten ausländischer Firmen zurückzuführen sei und den Bw. daher an der Nichtabfuhr der im Haftungsbescheid erwähnten Abgaben kein Verschulden treffe.

Selbst wenn weiterhin eine Haftung des Bw. angenommen werde, könne sich diese nur auf jenen Betrag beziehen, um den bei gleichmäßiger Behandlung der Verbindlichkeiten die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte.

Im Rahmen der Ermessensübung durch die Abgabenbehörde seien Billigkeitsgründe nicht berücksichtigt worden. Auf die persönliche Situation des Bw. sei nicht Bedacht genommen worden; mit der angemeldeten Forderung könne der Bw. nie zu einer Entschuldung kommen. Auch die Zweckmäßigkeit, nämlich das Erreichen einer Entschuldung, sei durch die von der erstinstanzlichen Behörde gewählte Vorgehensweise nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 BAO haften die in den §§ 80 ff. BAO bezeichneten Vertreter neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme eines Vertreters einer juristischen Person sind somit das Vorliegen einer Abgabenforderung gegen den Vertretenen, die Stellung als Vertreter, die Uneinbringlichkeit der Abgabenforderung beim Vertretenen, eine Pflichtverletzung des Vertreters der juristischen Person, dessen Verschulden an der Pflichtverletzung und die Ursächlichkeit der Pflichtverletzung für die Uneinbringlichkeit (VwGH 19.6.1985, 84/17/0224).

Die objektive Uneinbringlichkeit der verfahrensgegenständlichen Abgaben steht zweifelsfrei fest, da nach der Aktenlage das über das Vermögen der GmbH eröffnete Konkursverfahren mit dem Beschluss des Landesgerichtes A vom 17. März 2010 aufgehoben und die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht wurde. Eine (auch nur teilweise) Einbringlichmachung der Abgabenverbindlichkeiten bei der nicht mehr existenten Gesellschaft ist ausgeschlossen.

Unbestritten ist weiters, dass der Bw. von 1991 bis zur Eröffnung des Konkursverfahrens am 2. Dezember 2008 alleiniger handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH war. Der Bw. zählt damit zu jenem Personenkreis, der gemäß § 9 BAO zur Haftung der im Bescheidspruch angeführten Abgabenverbindlichkeiten herangezogen werden kann.

Nur die rechtliche Stellung als handelsrechtlicher Geschäftsführer einer GmbH zieht eine Verpflichtung zur Sicherstellung der Entrichtung der im Zeitraum der jeweiligen Geschäftsführung anfallenden Abgaben nach § 9 BAO nach sich. Da der Bw. nach der Eröffnung des Konkursverfahrens über die GmbH am 2. Dezember 2008 nicht mehr als deren

Vertreter im Sinne des § 80 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 18 Abs. 1 GmbHG anzusehen ist, kann er für die nach diesem Zeitpunkt fälligen, im Haftungsbescheid angeführten Abgaben (Umsatzsteuer 11/2008, fällig am 15. Jänner 2009, Säumniszuschlag B 2008, fällig am 17. Dezember 2008) nicht als Haftungspflichtiger in Anspruch genommen werden. Hinsichtlich eines Teilbetrages von 1.607,67 € war der Berufung daher stattzugeben.

Eine weitere Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes des § 9 BAO ist eine schuldhafte Pflichtverletzung durch den Vertreter. Zu dessen Pflichten gehört es, für die Entrichtung der Abgaben Sorge zu tragen. Nur schuldhafte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen zur Haftungsinanspruchnahme. Eine bestimmte Schuldform ist nicht gefordert, auch leichte Fahrlässigkeit genügt (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0137).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es Aufgabe des Geschäftsführers, darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge tragen konnte, dass die Gesellschaft die angefallenen Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabebehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (VwGH 13.4.2005, 2002/13/0183; 27.1.2011, 2009/16/0108).

Entgegen dem Vorbringen des Bw. hat daher nicht die Abgabebehörde dem Haftungspflichtigen eine schuldhafte Pflichtverletzung nachzuweisen, sondern dieser hat die Gründe darzulegen, die ihn ohne sein Verschulden daran gehindert haben, dafür Sorge zu tragen, dass die Gesellschaft die anfallenden Abgaben rechtzeitig entrichtet hat.

In diesem Zusammenhang bringt der Bw. in der Berufung vor, dass „*er sich angesichts der massiven Probleme betreffend die Erhaltung und Weiterführung der GmbH um jene Erledigungen, die dem gegenständlichen Haftungsbescheid zu Grunde liegen, nicht sorgen konnte.*“ Aus diesem Vorbringen ist ein zumindest fahrlässiges, daher jedenfalls schulhaftes Verhalten des Bw. im Hinblick auf die Abfuhr der Abgaben abzuleiten.

Im Falle des Vorliegens einer schulhaften Pflichtverletzung spricht die Vermutung für die Verursachung der Uneinbringlichkeit der Abgaben durch die Pflichtverletzung und den Rechtswidrigkeitszusammenhang (VwGH 16.12.1991, 90/15/0114).

Das Vorbringen des Bw. in diesem Zusammenhang, er habe im guten Glauben gehandelt und sei davon ausgegangen, dass unumgängliche Maßnahmen von der Buchhaltung erfüllt werden, kann ihn nicht exkulpieren, wenn er seinen zumutbaren Informations- und Überwachungspflichten nicht nachkommt. Der Vertreter hat beauftragte Personen nämlich zumindest in solchen Abständen zu überwachen, die es ausschließen, dass ihm

Steuerrückstände verborgen bleiben (z.B. VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; 21.10.2003, 2001/14/0099).

Es ist aktenkundig, dass die GmbH im Jahr 2008 regelmäßig von Vollstreckungsbeamten des Finanzamtes aufgesucht wurde (laut Buchungsabfrage des Abgabenkontos der GmbH am 27. Februar, 13. März, 4. April, 23. April, 7. Mai, 14. Mai, 4. Juni, 11. Juni, usw.), sodass dem Bw. als Geschäftsführer die Abgabenzurückstände der GmbH nicht verborgen geblieben sein können. Da im Zuge dieser Einhebungsmaßnahmen des Finanzamtes auch immer wieder an die Vollstreckungsbeamten Beträge bar bezahlt wurden, ist auszuschließen, dass der Bw. von einer regelmäßigen Entrichtung der Abgabenverbindlichkeiten durch die Buchhaltung ausgehen konnte.

Wie bereits im Haftungsbescheid ausgeführt, besteht die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen geschuldeten Abgaben zu entrichten, nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind. Hatte der Vertreter Gesellschaftsmittel nur in einem Ausmaß zur Verfügung, das eine Befriedigung sämtlicher Schulden der Gesellschaft nicht ermöglichte, liegt es an ihm, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat (z.B. VwGH 3.9.2008, 2003/13/0094; 15.12.2009, 2005/13/0040; „Gleichbehandlungsgrundsatz“).

Dass der Bw. keine liquiden Mittel zur Entrichtung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft zur Verfügung hatte, wurde weder vorgebracht noch ergibt sich dies aus der Aktenlage, nach der auf Grund der Umsatzsteuervoranmeldungen, der Meldung der Lohnabgaben im Haftungszeitraum und der Vollstreckungsmaßnahmen des andrängenden Finanzamtes auf eine laufende Geschäftstätigkeit der Gesellschaft geschlossen werden kann.

Es wäre am Bw. gelegen, nachzuweisen, dass er die vorhandenen Mittel zur anteiligen Befriedigung aller Verbindlichkeiten verwendet und somit die Abgabenschulden nicht schlechter behandelt hat als andere Verbindlichkeiten. Der Bw. bringt aber in diesem Zusammenhang nicht einmal vor, dass er die Abgabenverbindlichkeiten gegenüber anderen Verbindlichkeiten bevorzugt oder zumindest im gleichen Ausmaß entrichtet hat.

Reichen die Mittel zur Begleichung aller Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht aus, wird aber der Nachweis hinsichtlich des teilweisen Fehlens liquider Mittel und der anteiligen Verwendung dieser Mittel nicht erbracht, erfolgt die Haftung für die uneinbringlichen Abgaben zur Gänze (Ritz, BAO-Kommentar³, § 9 Tz 27).

Einen den Anforderungen der dem Bw. im Haftungsverfahren auferlegten Beweislast entsprechenden Nachweis über die Gläubigergleichbehandlung im Sinne der oben zitierten

Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hat der Bw. im Verfahren weder angeboten noch erbracht. Die Haftungsinanspruchnahme für die uneinbringlichen Abgaben hat demnach zur Gänze zu erfolgen.

Entgegen der Auffassung des Bw., ein Haftungsbescheid sei nur dann ausreichend begründet, wenn zumindest behauptet werde, dass den Bw. an der Zahlungsfähigkeit der Gesellschaft ein Verschulden trifft, ist auszuführen, dass es für die Haftung nach § 9 BAO ohne Bedeutung ist, ob den Vertreter ein Verschulden am Eintritt der Zahlungsunfähigkeit trifft (VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; 22.2.2008, 2007/17/0124). Es war daher nicht die Aufgabe der Abgabenbehörde auf die Gründe der Zahlungsunfähigkeit einzugehen.

Wenn der Bw. in der Berufung mit Verweis auf die Beweislastumkehr vorbringt, er habe im guten Glauben gehandelt und alles versucht die Gesellschaft fortzuführen, ist auszuführen, dass das Bemühen des Bw. im Vorfeld des Konkursverfahrens nicht von haftungsrechtlicher Relevanz ist. Der Vertreter des Primärschuldners ist nämlich weder verpflichtet einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen (zB VwGH 22.9.1999, 96/15/0049; 15.12.2004, 2004/13/0146), noch dazu verpflichtet, die Entstehung von Abgabenforderungen beim Vertretenen z. B. durch Betriebseinstellung zu vermeiden (VwGH 17.8.1998, 97/17/0096; OGH 17.5.2001, 7 Ob 45/01w, ZIK 2002, 35). Ganz generell ist der Hinweis des Bw. auf seine Bemühungen die Gesellschaft zu retten, nicht geeignet, die Gleichbehandlung der Gläubiger nachzuweisen.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Heranziehung zur Haftung in das Ermessen der Abgabenbehörde gestellt, wobei die Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen ist. Dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" ist dabei die Bedeutung "berechtigte Interessen der Partei", dem Gesetzesbegriff "Zweckmäßigkeit" die Bedeutung "öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben" beizumessen. Von einer ermessenswidrigen Inanspruchnahme wird vor allem dann gesprochen, wenn die Abgabenschuld vom Hauptschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebbracht werden kann.

In diesem Fall ist die Einbringlichmachung beim Primärschuldner unzweifelhaft nicht gegeben, daher kann in Umsetzung des öffentlichen Anliegens der Sicherung des Steueraufkommens nur auf den Bw. zurückgegriffen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis 16.12.1999, 97/16/0006) kann die Frage der Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftenden von der Abgabenbehörde bei ihren Zweckmäßigkeitsüberlegungen vernachlässigt werden.

Aus den genannten Gründen hat daher die Abgabenbehörde erster Instanz bei Ausübung des freien Ermessens zu Recht dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben gegenüber dem Interesse des Bw., nicht zur Haftung herangezogen zu werden, zu Recht den Vorzug gegeben.

Graz, am 20. November 2013